جريمة التهرب الضريبي في فلسطين

The crime of tax evasion in Palestine

د. ميرفت محمد حبايبة

دكتوراة قانون عام، (فلسطين).

أ. ضرار أحمد عبادي

ماجستير قانون عام، (فلسطين).

جريمة التهرب الضريبي في فلسطين

The crime of tax evasion in Palestine

د. ميرفت محمد حبايبة*[1]

أ. ضرار أحمد عبادي*[2]

1- دكتوراة قانون عام، فلسطين

m.habaybeh@pag.ps

2- ماجستير قانون عام، فلسطين

abbadi25@gmail.com

ملخص:

للضرائب أهمية كبيرة في إيرادات الدولة في فلسطين، خاصة أن إيرادات الدولة متدنية وتعتمد بشكل أساسي على الدعم الخارجي. وتقدم هذه الدراسة تحليلاً لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم (8 لسنة 2011)، وصولاً لمعرفة مفهوم جريمة التهرب الضريبي والاثار المترتبة على هذه الجريمة وأركانها وأشكالها، والوقوف على الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي ومعرفة الآليات المتبعه لمكافحة هذه الجريمة.

وفي نهاية هذه الدراسة توصل الباحثان إلى عدة مقترحات، للمساهمة في الحد من هذه الجريمة، تتمثل في تعديل نصوص القانون، بحيث تشتمل على بيان أركان جريمة التهرب الضريبي، وتفعيل آليات الرقابة والضبط من قبل الجهة القضائية المكلفة بتنفيذ أحكام هذا القانون، وتوفير الوعي الضريبي لدى المواطنين.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، المكلف، الإقرار الضريبي، التخطيط الضريبي، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

Abstract:

Taxes are of great importance in the revenues of Palestine, especially since the revenues of the state are low and depends mainly on external support. This study presents an analysis of the provisions of the Income Tax Law No. 8 of 2011 in order to know the concept of the crime of tax evasion and the effects of this crime, its pillars and forms, and to find out the main reasons for tax evasion and the mechanisms used to combat this crime

As a result of this study, the researchers came up with several proposals to reduce this crime, represented in amending the provisions of the law to include a statement of the elements of the crime of tax evasion and the activation of control mechanisms by the judicial authority in charge of implementing the provisions of this law and providing tax awareness among citizens.

Keywords: Tax evasion, taxpayer, tax declaration, tax planning, Court of appeal of income-tax cases

مقدمة:

من واجبات الدولة اتجاه مواطنيها العمل على توفير أكبر قدر ممكن من الخدمات الحكوميه لهم، إلا أن هذه الخدمات أصبحت تزداد وتتطور مع التطورات التي تحصل في مناحي الحياة كافة، الأمر الذي أدى إلى ازدياد نفقات الدولة، وبالتالي الحاجة إلى إيرادات ضخمة لتتمكن من الاستمرار في توفير الخدمات، وقد اعتمدت دولة فلسطين على على مصادر عدة من الإيرادات أهمها فرض الضرائب، وضرائب أموال المقاصة، وقد تعددت المسميات التي تطلق على فرض الضرائب وتغيرت أشكالها وأهدافها، إلا أن المضمون بقي، بأنها مبلغ نقدي عيني يُدفع من قبل المواطنين للدولة.

يواجه نظام الضريبة في فلسطين بعض المشكلات التي تتمثل في التهرب الضريبي، والذي يعني قيام المكلف ببعض الأفعال والأعمال المخالفة للقانون، والتي بدورها تعمل على تخفيض قمية الضريبة المستحقة المفروضه عليه. ومن هنا تأتي أهمية وضرورة وجود قانون واضح وعادل وواقعي ينظم الهيكلية الضريبية، الأمر الذي يستوجب وجود هيئة قضائية قادرة على تطبيق أحكام هذا القانون، وفرض أحكامه والعقوبات المفروضة بموجبه ومكافحة ظاهرة جريمة التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي يُعد من أهم المشكلات التي تهدد النظام المالي في الدولة، وذلك من خلال قصورها في تغطية نفقاتها العامة، ما يجبر الدولة على اللجوء للاقتراض لتغطية عجز الموازنة. ومع تعاقب التعديلات لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وآخر تعديلاته القرار بقانون رقم (8 لسنة 2011)، إلا أن جريمة التهرب الضريبي بقيت ذاتها، ولعل هذه كانت إشكالية الدراسة لدينا.

وتكمن أهمية هذه الدراسة من خلال معرفة مدى مساهمة قانون ضريبة الدخل في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك معرفة أسباب التهرب الضريبي والآثار التي تترتب على التهرب الضريبي، وآلية مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

وتبرز إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي: ما مدى ملائمة نصوص قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، بالإضافه إلى دور آليات الرقابة والضبط لدى الجهات القضائية المختصة في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

وتبرز أهداف هذه الدراسة من خلال معرفة مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأركانها والآثار التي تترتب عليها، وصولاً إلى طرق مكافحة جريمة التهرب الضريبي، متبعةً في ذلك المنهج التحليلي لنصوص القانون.

وعلية قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي والآثار القانونية المترتبة على ذلك.

المبحث الثاني: موقف المشرع الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي في فلسطين.

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي في فلسطين والآثار القانونية المترتبة عليها

أنشأ قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، التزاماً على عاتق المكلف بدفع المبلغ المستحق عليه من الضريبة بالاستناد إلى نص المادة (3) من القانون، والتي تنص على "مالم يرد نص على الاعفاء في هذا القرار بقانون تكون الدخول المتحققة كافة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة".

في حال تخلص المكلف من العبء الضريبي الواقع عليه يظهر لنا ما يُعرف بمفهوم التهرب الضريبي، أو كما يُطلق عليه البعض الغش الضريبي[1]، وهو عدم إقرار المكلف بواجبه لدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة. بعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي. وينتج عن التهرب الضريبي آثار سيئة للخزانة العامة؛ لكونه يقلل من حصيلة الضريبة، كما أن آثاره سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون.

الذين يؤدون واجبهم الضريبي، يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون، ما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.

وهذا ما سوف نتناول الحديث عنه في هذا المبحث وفق المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وأشكالة والآثار القانونية المترتبة على التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي وأشكالها وآثارها القانونية

وفق هذا المطلب سوف نتناول الحديث حول مفهوم التهرب، الضريبي وأشكال التهرب الضريبي، وأهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وفق ما سوف نبينه على النحو الآتي:

---

[1] جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، 1999-2000م، (ص136).

انظر أيضا: سامح مؤيد، أثر قانون ضريبة الدخل رقم (17 للعام 2004)، على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعه القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، 2022، (ص160).

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

لم يَضع المشرع الفلسطيني تعريفاً واضحاً وصريحاً بموجب قرار بقانون الخاص بضريبة الدخل الفلسطيني رقم (08 لسنه2011) وتعديلاته، إلا أن الجانب الفقهي عرفه على أنه: "سلوك غير قانوني يقوم من خلاله المُكلَّف ضريبياً بالاحتيال على القوانين من أجل عدم سداد قيمة الضريبة المُستحقة عليه كُلِّيًا، أو سداد قيمة أقل من القيمة المُستحقة عليه ضريبيًا خلال فترة مالية محددة وعرَّف جانب فقهي آخر التهرب الضريبي على أنه "الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كليا أو بعضها"[1].

من خلال التعريف الخاص بجريمة التهرب الضريبي لابد لنا من الإشاره إلى أن هناك فرقاً بين نقل عبء الضريبة (الانعكاس الضريبي) والتهرب الضريبي، ففي حالة التهرب لا يؤدي المكلف الضريبة نهائياً إلى خزانة الدولة ويضيع حقها من الضريبة وتهبط حصيلتها، أما في حالة الانعكاس الضريبي فيتحول عبء الضريبة من رافعها إلى مكلف آخر وهكذا حتى يستقر العبء نهائياً على عاتق من يتحملها فعلاً، وهنا تحصل الدولة على حقها كاملاً من الضريبة مثل التاجر الذي يعكس الضريبة الجمركية على ثمن السلعة المبيعة[2].

كذلك يفرق عادة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، حيث إن التهرب الضريبي يحصل لعدم الالتزام بأداء الضريبة في حالة تحقق الواقعة المنشأة بالضريبة، أما التجنب الضريبي يحصل بعدم إنشاء الواقعة المنشأة للضريبة التي يتناولها القانون، أي تجنب المكلف العمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، كأن تفرض الضريبة على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة فيمتنع المكلف عن هذا الإنتاج والاستهلاك أو يمتنع عن استهلاك السلعة الخاضعة للضرائب الجمركية من أجل تجنب دفع الضرائب غير المباشرة.[3]

---

[1]د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر ، 1964، (ص3).

[2]د. موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، 1999، (ص1).

يختلف مصطلح التهرب الضريبي عن مصطلح التخطيط الضريبي الذي يعني إضفاء شرعية وقانونية على التهرب الضريبي، بحيث تصبح العملية في إطار قانوني لا يحاسب عليه القانون.

سامح مؤيد، أثر قانون الضريبة الدخل رقم (17) للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، 2022، (ص154).

[3]محمد عبد الله جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، جامعة النجاح الوطنية، 2000- 2004، (ص81).

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي:

تتخذ أشكال التهرب الضريبي نوعان: هما التهرب غير المشروعن والتهرب المشروع (التجنب الضريبي) الذي لا تجريم ولا عقوبة عليه.

1- التهرب الضريبي غير المشروع:

قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب من خلال إخفاء مصادر الدخل عن أعين الموظفين المختصين، أو إخفاء جزء من دخله ويسمى هذا (بالغش الضريبي)، ويمكن تقسيمه إلى عدة أقسام:

أ. الإخفاء المادي: أي إخفاء الشيء الخاضع للضريبة: مثل إخفاء الطبيب جهاز حديث يكسب من وراءه الدخل.

تضخيم بعض المصاريف والأعباء القابلة للتنزيل من أرباح المهنة، مثل ضخ بعض المصاريف الشخصية التي ليس لها علاقة بالمهنة، كاشتراكات هاتف المنزل إلى الحسابات العمومية. كذلك يستطيع المكلف تضخيم المصروفات وتقليل الإيرادات مثل: المحامي الذي لا يظهر إلى الإدارة الضريبية إلا أرباح عقود المؤسسات والشركات، أما أتعاب المحاماة من الأفراد العاديين فيخفيها، كان ذلك في الماضي أما حديثاً فقد تم في غزة وضع الضريبة على كل قضية بعينها، يتم دفعها مسبقاً مع رسوم ترسيم كل قضية قبل إيداعها قلم المحكمة.[1]

ب. التكييف الخاطيء : لقد انتشر نوع آخر من التهرب غير المشروع للضريبة وهو التهرب من أداء ضريبة المهن غير التجارية مثل العاملين في المجال السينمائي والتلفزيوني، بحيث تختصر العلاقة بين الفنان والمنتج بوجود عقدين الأول: هو العقد الحقيقي الذي يتبين فيه قيمة أتعاب الفنان الحقيقية، والثاني: هو العقد الصوري الذي يبين فيه قيمة أتعاب الفنان الظاهرية والذي يقدمه الفنان كأساس للمحاسبة عليه عند مصلحة الضرائب، ويكون الفرق بين مبلغ العقدين كبير جداً.[2] وهذا يهدف إلى تمويه واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة، مثل: مستثمر لا يستطيع فتح صيدلية باسمه لكونه لا يحمل شهادة الصيدلة فيقوم بعمل عقد باطل مع صيدلاني، ويفتح الصيدلية باسم هذا الصيدلاني.[3]

2- التجنب الضريبي:

---

[1] محمد عبدالله جمعة، مرجع سابق، (ص83).

[2] د. صادق موريس، مرجع سابق، (ص5).

[3] محمد عبدالله جمعة، مرجع سابق، (ص83).

يُقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي أن يتخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك أية مخالفة للنصوص القانونية والتشريعات الضريبة. ومن الأمثلة على التهرب الضريبي المشروع صورة التجنب الضريبي سواء في الضرائب المباشرة أو غير مباشرة، أي الامتناع عن القيام بعمل يستوجب دفع الضريبة مثل: عدم قيام التاجر باستيراد بضائعه من الخارج حتى لا يدفع ضريبة الجمارك، وغالباً ما يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة.[1]

ثالثاً: الأسباب المؤدية إلى جريمة التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب أدت إلى تهرب المكلف من دفع الضريبة إلى خزانة الدولة، وإبقاء هذا المبلغ في حوزته، وهذه الأسباب تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية وكفاءة الأجهزة:

1- الأسباب القانونية:

تتلخص في قِدم بعض التشريعات وتعقيدها وعدم وضوحها، بالإضافة إلى كثرة تبديل وتصحيح بعض القوانين الاقتصادية والضريبية نتيجةً لعدم وجود قانون عقوبات ضريبي، هذا كله يفسح المجال أمام العامل الذاتي في تفسيرها حسب ما يتطابق مع مصلحته الشخصية. كما أن عدم وجود سجل للسوابق الجرمية والاكتفاء بالغرامات المالية يجعل التهرب الضريبي مغرياً.[2]

2- الأسباب الأخلاقية:

في حال ضعف المستوى الأخلاقي في المجتمع، يعني ذلك قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين وعدم اهتمامهم بالمصلحة العامة مع قلة إيمانهم بالقطاع العام وما يقدمه من خدمات، لذلك من واجب الدولة العمل على زيادة الضريبة لدى المكلفين وتفهيمهم أن الفرد عندما يقوم بدفع هذا المبلغ الذي يعتبر من حق خزينة الدولة، إنما يدفعه لتحسين الخدمات العامة، ما يعود عليه بالخير نحوه ونحو أسرته، ويجب على الدولة أيضاً أن تنظر إلى الشخص المتهرب من الضريبة نظرة المجرم. كل ذلك يقلل من التهرب الضريبي.[3]

---

[1] د.خالد الخطيب وأحمد شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، (ص215).

[2] د.صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، (ص71).

[3] محمد عبد الله جمعة، مرجع سابق، (ص88).

3- أسباب تاريخية:

حيث كانت الضرائب تفرض ربما لحساب الحاكم وتختلط مع أمواله الخاصة، ما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم من أجل تحقيق مصلحة عامة.

4- الأسباب الإدارية:

إن سوء تنظيم الإدارة الضريبة وعدم كفاءة العاملين عليها وعدم وجود فروع كافية لها في مختلف أرجاء الدولة قد يؤدي إلى التهرب الضريبي، إضافة إلى تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحديد وتحصيل الضريبة، ويظهر هذا جيداً في الدول النامية، وهذا ملاحظ في الدول النامية لما تحتويه من نقصٍ في الخبرة والكفاءة.[1]

5- الأسباب الاقتصادية:

إن نسبة التهرب الضريبي تقل في أوقات الازدهار وتكثر في أوقات الأزمات الاقتصادية، حيث يكون الربح وفيراً في الحالة الأولى فلا يلجأ المكلف إلى حبس الضريبة، في حين يكون الربح قليلاً في الحالة الثانية بسبب ظروف اقتصادية سيئة فيحاولون الاحتفاظ بكل ما لديهم من أموال وعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم.[2]

6- إساءة التصرف في الحصيلة من قبل الدولة (سوء الإنفاق الحكومي):

إذا وجهت الدولة مواردها المالية من حصيلة الضرائب بالاتجاه السليم ولمس أفراد المجتمع ذلك فيما تؤديه لهم من خدمات ووسائل الأمان والاستقرار، أقبلوا على أداء الضريبة طوعياً لثقتهم بأنها ستعود عليهم بالنفع، أما إذا اتجهت لإنفاق حصيلة الضرائب نحو الانصراف والبذخ فإن المكلف يحجم عن دفع الضريبة يقيناً منه أن وجودها في حوزتهم أكثر فائدة من نقلها إلى يد الدولة.[3]

7- أسباب جزائية:

---

[1] د. خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، (ص219).

بالإضافه إلى عدم وجود الوعي القانوني اللازم لدى المكلفين لمعرفة أهمية جباية الضرائب للدولة والعقوبات المترتبة في حال التخلف عن دفع الضرائب للدولة.

مرجع سبق ذكره، سامح مؤيد، أثر قانون ضريبة الدخل رقم (17 للعام 2004)، على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، (ص163).

[2] محمد عبد الله جمعة، مرجع سابق، (ص90).

[3] جهاد خصاونة، مرجع سابق، (ص140).

ذلك بأن المكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتبة عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها في حالة تعديه، فإذا كانت العقوبة قاسية تردد في ارتكاب الفعل والعكس صحيح.[1]

8- الأسباب السياسية:

فقد كان للاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية دور كبير في زيادة التهرب الضريبي؛ لأن المكلف في هذه الأوقات كان يدفع ويقدم إقراراته الضريبية بناءً على رقابة إسرائيلية، وهذا يجعله يمتنع عن تقديم إقراره ويتهرب من الضريبة.

رابعاً: الآثار المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

يقف التهرب الضريبي عائقاً أمام الدولة في تنفيذها لسياستها المالية وتحقيق أهدافها الاقتصادية والتنموية المخططة والمدروسة، والسبب في ذلك عدم تمكن الإدارات الضريبية من جمع الإيرادات المتوقعة لتحقيق تلك الأهداف بسبب الضرائب، ويترتب على التهرب الضريبي آثار من عدة وجوه.[2]:

1- يضر بالخزينة العامة، لأنه يقلل من حصيلة الضرائب، بالتالي انخفاض حجم الإيرادات، ويترتب على ذلك عدم قدرة الدولة على مواجهة نفقاتها العامة.

2- يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة؛ لأن المكلفين الذين يرفضون هذا السلوك يتحملون عبء الضريبة بينما غيرهم يفلت من أدائها.

3- رفع أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الناجم عن التهرب، وهذا يتنافى مع العدالة الضريبية.

4- التهرب يضر بالمجتمع؛ لأنه يؤدي إلى حرمان الدولة من الأموال بالتالي تعطيل قيامها بالمشروعات التي تخدمه سواء أكان ذلك في قطاع التعليم، الصحة، الموظفين،...الخ.

5- انتشار الغش المالي، وهذا يؤدي إلى إضعاف الخلق العام وعلاقات التضامن الواجب بين الجماعة وينتشر الفساد والرشوة المالية.[3]

---

[1]محمد عبد الله جمعة، مرجع سابق، (ص91).

الإقرار الضريبي: تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة.

المادة (1) قانون رقم (8) لسنة 2011، الخاص بشأن ضريبة الدخل.

[2]د. خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، (ص223).

[3] صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية،2003، (ص88).

6- يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية.[1]

المطلب الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي

بداية لابد من توضيح "الجريمة الضريبية"، والتي عرفَّها الفقه القانوني بأنها "كل فعل أو امتناع عن فعل يترتب عليه الإخلال بمصلحة الضريبة يقرر القانون على ارتكابها عقاباً".[2]

ومن هنا يمكن القول إنه لا بد من توافر عناصر معينة حتى يقال إن المكلف ارتكب جريمة ضريبية، وهي[3]:

1- قيام المكلف بعملٍ يفرضه عليه القانون الضريبي ولكن ليس على أكمل وجه، مثل تقديم المكلف إقراره في الموعد المحدد إلا انه يحتوي على بعض الغش مثل إخفاء بعض الإيرادات، أو أن يمتنع عن تقديم هذا الإقرار.

2- أن يؤدي هذا العمل إلى الأضرار بخزانة الدولة وعدم حصولها على حقها من تلك الأموال.

3- يُعد هذا الفعل جريمة حسب القانون ويجب العقاب عليه.

---

[1] د. خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، (ص223).

[2] د. صخر عبد الله الجنيدي، مرجع سابق، (ص76).

[3] صلاح قاسم، مرجع سابق، (ص 93).

المادة (36) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011: 1. إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام هذا القانون يضاف إلى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (2%) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً، ويتم تحصيل هذه المبالغ وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه. 2. لا يُعتبر المبلغ المضاف إلى الضريبة بمقتضى أحكام هذه المادة قسماً منها. 3. تفرض على كل مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد أقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن (300 شيقل) للشخص الطبيعي و(3000 شيقل) للشخص المعنوي. 4. تفرض غرامة تأخير بنسبة (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع ضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون ولم يقم بتوريدها في الموعد المحدد. للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلف من أداء الغرامة أو جزءاً منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته.

E-ISSN:2958-9967 P-ISSN:2958-9959 المجلد: 01 ، العدد: 02، السنة: 2023

تأسيساً على ما سبق فإن جريمة التهرب الضريبي لها أقسام عدة نبين فيما يلي هده الأقسام:

الفرع الأول: الركن الشرعي

ونعني بالركن الشرعي أن يقوم المشرع الضريبي بتحديد الأفعال التي تُعد جرائم في حال ارتكابها، وتحديد العقوبات المقررة لها "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"، فمتى توفرَ النص على الفعل المجرم والعقوبة عليه توفر الركن الشرعي.

أما بالنسبة للمشرع الفلسطيني فقد جرَّم التهرب الضريبي، وبيَّن الأفعال المكونة له في قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، بالإضافة للعقوبة المقررة حيث تنص المادة (36) من قانون ضريبه الدخل.

1. إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام هذا القانون يضاف إلى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (2%) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً، ويتم تحصيل هذه المبالغ وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه.

2. لا يعتبر المبلغ المضاف إلى الضريبة بمقتضى أحكام هذه المادة قسماً منها.

3. تفرض على كل مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد أقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن (300 شيقل) للشخص الطبيعي و(3000 شيقل) للشخص المعنوي.

4. تفرض غرامة تأخير بنسبة (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع ضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون ولم يقم بتوريدها في الموعد المحدد. للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلف من أداء الغرامة أو جزءاً منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته.

ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤول بالتضامن مع المكلف في أداء الضريبة المستحقة[1].

[1] قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، مادة (36).

الفرع الثاني: الركن المادي للتهرب الضريبي

يقصد بالركن المادي للجريمة (الواقعة الإجرامية): هو السلوك المادي الذي ينص القانون على تجريمه. أي كل ما يدخل في كيان الجريمة وتكون له طبيعة مادية فتلمسه الحواس وهو ضروري لقيامها، إذ لا يُعرف القانون جرائم دون ركن مادي ولذلك سماه البعض بماديات الجريمة، ما يترتب عليه أن لا يعتبر من قبيل الركن المادي ما يدور في الأذهان من أفكار ورغبات وتطلعات طالما لم تتخذ سبيلها إلى الحيز الخارجي بمظهر ملموس لانعدام الركن المادي فيها. وللركن المادي عناصر مكونة ثلاثة هي: السلوك الإجرامي، والنتيجة الضارة، وعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة.[1]

ويتكون الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي كما حددها المشرع الفلسطيني في الماده رقم (20) قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة2011، تنص المادة:

"يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي: أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية سارية المفعول والمكلفين الأفراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من المدير. ب. مع مراعاة ما ورد في البند (أ) من هذه المادة، على الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية إرفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها. 2. على المكلفين خلافاً للمكلفين المذكورين في الفقرة (1) من هذه المادة، أن يوضحوا في إقراراتهم الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية.[2]

---

[1] علي حسين خلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار السنهوري القانونية والعلوم السياسية، 2015، بغداد، (ص138-147).

[2] نص الماده (20) من قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

1- يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي: أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية سارية المفعول والمكلفين الأفراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من المدير. ب. مع مراعاة ما ورد في

قدم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة. مثل التاجر الذي يقوم بإخفاء بعض هذه الأوراق المذكورة من أجل تخفيض المبلغ المستحق عليه، إذ إنه في حقيقة الأمر لديه من الأوراق المذكورة ما يثبت حقيقة دخله وإيراداته وحقيقة مصروفاته ونفقاته، إلا أنه يخفيها حتى لا يعتمدها مأمور الضريبة ويكبر المبلغ المستحق عليه في خزينة الدولة.

وهذا بالنسبة للعنصر الأول من الركن المادي وهو (السلوك): ويتبين أن التهرب الضريبي يمكن أن يحدث بالإيجاب أو الامتناع، ومن هنا لا يمكن اعتبار الركن المادي متوفراً ما لم يستخدم المكلف إحدى الطرق أو الأفعال التي نص عليها المشرع.[1]

إما بالنسبة للعنصر الثاني وهو(العلاقة السببية): أي أن الفعل الذي قام به الشخص هو الذي أدى إلى التخلص من الضريبة سواء جزئيا أو كلياً ولولا هذا الفعل لما حصلت النتيجة (أي إظهار الجريمة إلى حيز الوجود)، هنا لا بد من توافر ثلاثة عناصر[2]:

أ- استخدام الطرق الاحتيالية (السلوك سواء كان إيجابيا أو سلبياً بالامتناع)، بحيث لا يمكن اعتبار الركن المادي متوافراً ما لم يستخدم المكلف إحدى الطرق أو الأفعال التي نص عليها المشرع الضريبي في المادة (36).

ب- أن يتم التخلص من أداء الضريبة تحت تأثير الاحتيال (العلاقة السببية)، وتُعد هذه العلاقة متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبية ربطا خاطئا دون الإطلاع منها على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ المزورة الخاضعة للضريبة.

ت- التخلص من الضريبة (النتيجة): لا تقوم هذه الجريمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من الضريبة الواجبة سواء كان هذا التخلص كاملاً أو من بعض الضريبة المستحقة.

البند (أ) من هذه المادة، على الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية إرفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها. 2. على المكلفين خلافا للمكلفين المذكورين في الفقرة (1) من هذه المادة، أن يوضحوا في إقراراتهم الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية.

[1] صلاح قاسم، مرجع سابق، (ص95).

[2] صلاح قاسم، مرجع سابق، (ص95).

الفرع الثالث: الركن المعنوي

تتميز هذه الجريمة بأنها عملية تتطلب القصد الجنائي، وقد طلب القانون في هذه الجريمة القصد العام والقصد الخاص.

*القصد العام: يفترض علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، أما في حالة إخفاء المكلف بعض الإيرادات نتيجة جهله بقواعد المحاسبة لا يُعد القصد هنا متوافراً.

*القصد الخاص: أن تتجه إرادة الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها.[1]

بعد أن تم التحدث عن أركان الجريمة، فإنه لابد لنا من الإشاره إلى أن هناك محكمة مختصة للنظر في المنازعات الضريبة حسب نص المادة (29) من قرار بقانون رقم (8) لسنه 2011، والتي تنص على ما يلي:

1. تُشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتنعقد برئاسة قاض لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف، ويخضعون لأحكام قانون السلطة القضائية والأنظمة الصادرة بمقتضاه وتعقد جلساتها في مدينة القدس أو في أي مكان آخر تراه مناسباً.

2. تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

3. تختص المحكمة بالنظر في أي استئناف يقدم للطعن في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها بمقتضى أحكام هذا القانون والمطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة.

---

[1] مروان بن مرزوق الروقي، القصد الجنائي في الجرائم المعلوماتية، مكتبة القانون والاقتصاد، السعوديه، ط 1، (ص51).

4. تُعطى قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال وتجري المحاكمة بصورة علنية، إلا إذا قررت المحكمة خلاف ذلك، ويُعتبر الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير أو قرار إعادة التقدير مستأنفاً عليه.

5. يتولى أي من موظفي الوزارة الحقوقيين وبتفويض خطي من قبل الوزير بناءً على تنسيب من المدير، تمثيل الدائرة في متابعة الدعاوى التي تكون الدائرة طرفاً فيها أمام المحاكم المختصة، ويتولى تقديم اللوائح والطلبات والمرافعة في تلك الدعاوى إلى آخر درجة من درجات المحاكم والتنسيب للمدير بإجراء المصالحات.

6. للمحكمة أن تؤيد ما ورد في قرار التقدير المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة، ولها أن تُعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي ترتأيها، ولها في حال قررت رد الاستناف أو رد جزء منه أن تقرر إضافة (10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من مبلغ الضريبة المحكوم به عن كل سنة استمر فيها نظر القضية لدى المحكمة، ولهذا الخصوص تُعتبر أية مدة سنة إذا زادت عن ستة أشهر.

7. يتوجب على المستأنف القيام بالآتي:

أ. دفع رسم عند تقديم الاستئاف في كل فترة ضريبية مستأنفة بنسبة تعادل (1%) من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة، على أن لا يقل عن مبلغ (300 شيقل) ولا يزيد عن مبلغ (600 شيقل) عن كل فترة ضريبية بصورة مستقلة ويدفع نصف الرسم عند تجديد الاستئناف.

ب. التوضيح في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة، وعليه أن يقدم للمحكمة إيصالا بدفعه مرفقاً مع لائحة الاستئناف، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المسلم به على هذا الوجه.

ج. إقامة الدليل على أن التقدير باهظ ولا يجوز للمستأنف إثبات أية وقائع لم يدع بها بداية أمام مصدر القرار المستأنف.

8. إذا صدر أي قرار بمقتضى أحكام المادة (26) من هذا القرار بقانون وكان المكلف قد قدم استئنافاً ضد قرار المقدر المتعلق بفترة ضريبية أو فترات ضريبية ذاتها يترتب على المحكمة الآتي:

أ. إسقاط الاستئناف المقدم للطعن في قرار المقدر.

ب. النظر في الاستئناف المقدم بمقتضى أحكام المادة (26) من هذا القرار بقانون أن يقوم المستأنف بدفع الفرق بين الرسم المترتب على استئناف قرار الموظف المفوض والاستئناف المقدم ضد قرار المقدر.

المجلة العصرية للدراسات القانونية – الكلية العصرية الجامعية – رام الله – فلسطين.
E-ISSN:2958-9967 P-ISSN:2958-9959 المجلد: 01 ، العدد: 02، السنة: 2023

9. يتولى المقدر تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة.

10. كل حكم أو قرار تصدره المحكمة يكون قابلاً للطعن بالنقض خلال (30) يوماً من تاريخ تفهمه أو تبلغه، وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

11. يجوز للمدير أو من يفوضه خطياً بالاتفاق مع المستأنف أو الطاعن بالنقض حل أي من القضايا المنظورة مصالحةً قبل صدور الحكم القطعي بها، ويخضع الاتفاق في هذه الحالة للتصديق من قبل المحكمة.[1]

[1]-المادة رقم (29) من قرار (8) لسنة 2011، الخاصة بضريبة الدخل الفسطيني.

*تجدر الإشارة إلى أن هناك عقوبات نصت عليها المادة (30).

العقوبات:

1. مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيقل) ولا تزيد عن (10000 شيقل) أو بكلتي العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية:

أ. تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها.

ب. تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه.

ج. تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.

د. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

هـ. إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

و. توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

ز. اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.

ح. إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

ط. الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة من شأنها أن تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها.

ي. تقديم جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون.

ك. عدم الالتزام بتسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة وفق أحكام هذا القرار بقانون.

ل. عدم الالتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة.

ولقد صدر عن المحكمة العديد من الاحكام القضائية منها:[1]

القضية رقم 2016184/ المنعقدة في محكمة النقض بتاريخ 23-09-2018.

القضية رقم 2017649/ المنعقدة في محكمة النقض بتاريخ 16-09-2018.

القضية رقم20171535/ المنعقدة في محكمة النقض بتاريخ 04-01-2018.

القضية رقم 20161395/ المنعقدة في محكمة النقض بتاريخ 30-01-2017.

القضية رقم987 2016/ المنعقدة في محكمة النقض بتاريخ 03-10-2016.

المبحث الثاني: موقف المشرع الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي في فلسطين

بعد أن تناولنا الحديث بموجب المبحث السابق عن مفهوم جريمة التهرب الضريبي، وبينًا أشكالها وأركانها، أصبح من الواجب البحث عن أهم الوسائل الناجحة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي في فلسطين، وهذا ما سوف نتناول الحديث عنه وفق هذا المبحث على النحو الآتي:

المطلب الأول: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: دور المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي في فلسطين

م. تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة.

2. للمدير أو من يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون من أي شخص تحت طائلة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة على كل من يمتنع عن إعطاء هذه المعلومات.

3. في جميع الأحوال يلتزم مرتكب أي من الأفعال الواردة في الفقرة (1) بدفع ما يعادل ضعفي النقص في مقدار الضريبة.

4. يتحمل المدقق والمدقق القانوني المسؤولية عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المعمول بها سواء كان ذلك ناتج عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم، وفي هذه الحالة يُعتبر المدقق والمدقق القانوني أنه ارتكب جرماً يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة.

5. يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء متخذ وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها.

6. فرض العقوبات المشار إليها في هذه المادة لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة.

[1] https://maqam.najah.edu/legislation/139/item/6514/ تمت الزيارة في 2023/3/30 الساعة 11.

نظراً للخطورة التي يسببها التهرب الضريبي بصوره المتعددة والمختلفة فإن على الدولة أن تسعى لبذل كل جهودها من أجل القضاء على هذه الظاهرة مستخدمة الوسائل كافة، ويمكن للدولة أن تلجأ إلى استخدام وسائل وقائية كأن تعمل على منع وقوعها، وكأن تقوم بتلافي الأسباب التي أدت إليها، ويمكن لها اللجوء إلى استخدام وسائل علاجية عن طريق معاقبة مرتكبي الجريمة وإنزال عقوبات قاسية بهم، وعليه أن يتناول هذه الآليات على النحو الآتي:[1]

1- من الناحية الإدارية:

أ- تقوم هذه الجهات بتعميم قانون الضريبة من النصوص الجديدة التي تطرأ عليها وواجبات المكلف، عن طريق وسائل متنوعة كالمقالات في الصحف، والبرامج والإعلانات في محطات الإذاعة والتلفزة، كذلك المعلومات والمقالات التي لا بد من توزيعها على رجال الأعمال.[2]

ب- تقديم مساعدة للمعنيين في إعداد كشوفاتهم بحيث تقوم الإدارة عند حلول ميعاد التقديم أن تعلن عن وجود هذه المساعدة وتبعث الموظفين إلى الحملات التي ترى فيها ضرورة وجود هذه المساعدة، مثل المصانع والأماكن ذات الأعداد الكبيرة.

ت- رفع كفاءة التجهيزات المكتبية، خاصة الإلكترونية من خلال إنشاء شبكة حاسوب فلسطينية ترتبط فيها الدوائر الضريبية كافة، وتحديد ما يستحق على المكلفين من ضرائب.

ث- على موظفي الإدارة استخدام الحد الذي منحهم إياه القانون في الاطلاع على المستندات والوثائق كافة، التي تتعلق بالمكلفين والتي تفيد بدورها بمعرفة حقيقة وضع المكلف والتوصل إلى تقدير صحيح.[3] وكذلك يكون لمأمور الضريبة (الموظف الإداري) الحق في رفض أو قبول التقدير الضريبي الذاتي حسب ما يتوفر لديه من معلومات وبيانات.[4]

ج- يجوز لمأمور الضريبة (الموظف الإداري) أن يقوم بإجراء التحقق اللازم لتطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل على محلات ومكاتب المكلفين والدخول إلى أماكن العمل لفحص البضائع المخزونة من السجلات

[1] صلاح قاسم، مرجع سابق، (ص116)

[2] د.غالب عرفات،ا قتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دار الكتب، 1965، (ص145).

[3] قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، المادة (37) و(33).

[4] قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، المادة (37) و(33).

والمستندات المتعلقة مع جواز ضبط هذه المستندات لمدة لا تزيد عن 30 يوماً، ويجوز له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات.[1]

ومن أجل تحقيق المستوى المطلوب في هذا المجال الإداري لا بد من توافر الكادر الفني ذو الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وإعطائهم الرواتب المناسبة.

2- العمل على تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال عقد دورات تدريبيةن والعمل على إيجاد معايير محاسبية خاصة يلتزم بها مدققو الحسابات. ونرى ضرورة تأمين مهنة تدقيق الحسابات وجعل المدققين موظفين تابعين للخدمة المدنية؛ حتى تضمن الدولة عدم تحيزهم لشركات معينهة، مثلاً عند دراستهم الحسابات المتقدمة منها لتحقيق مصالح خاصة.[2]

3- العمل على إيجاد عقوبة رادعة لمكافحة هذه الظاهرة، حيث تكون متناسبة مع حجم الضرر الذي يلحقه المتهرب في خزينة الدولة والعمل على تطبيقها.

4- العمل على تنمية الوعي الضريبي من خلال بيان التزامات المكلفين المالية تجاه وطنه وتوضيح أهمية هذه الالتزامات تجاه دولته من خلال انعكاس هذا الالتزام بشكل إيجابي لتحقيق المصلحة العامة وبيان أوجه الاتفاق العامة مع شعور المكلف بالخدمات المقدمة إليه، بحيث تقل حساسيته وتخوفه من دفع الضريبة لخزينة الدولة.

5- تحقيق العدالة الضريبية من خلال رفع مستوى الإعفاءات الشخصية والعائلية وتطبيق شرائح ضريبة تتناسب مع حجم دخل الفرد، ومن الجدير بالذكر أن المشرع الفلسطيني عمل على رفع الإعفاءات ولكن لم يدخلها إلى حيز التنفيذ، كذلك تحقيق المساواة بين المكلفين (خضوع المكلفين ذوي الدخل الواحد للوعاء الضريبي نفسه)، ما يتحلل من المحسوبية في التكليف الضريبي. ومن هنا يتبين أن أهم ركيزتين للضريبة هما (العدالة والمساواة) لا بد من توافرهما عند فرض الضريبة حتى يتحقق الحد من التهرب الضريبي.[3]

خلاصة القول إن عبء مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تقع على الدولة بشكل عام، خاصة إذا أعطي مأمور التعزير الصلاحيات، ودربته التدريب اللازم لنجاح (الدائره الضريبية في الدولة) مع ضرورة

[1]قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، المادة (37) و(33).

[2]- د. غالب عرفات، مرجع سابق، (ص149).

[3]صلاح قاسم، مرجع سابق، (ص117).

وجود تنسيق بين هذه الدائره والدوائر الأخرى كالبلديات. فعند الحصول على أي ترخيص من البلدية لا بد من تقديم ورقة مذيلة بختم من البلدية تتضمن براءة ذمته من الضرائب.

المطلب الثاني: دور المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب الضريبي

لقد تبنى المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، العديد من الوسائل في سبيل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ومن هذه الوسائل:

1- بيَّن المشرع أن تقرير الضريبة يتم بعدة طرق:

أ- بصورة ذاتية من المكلف من خلال تقديم إقرار من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي مرفقاً لحسابات إضافية.

ب- من قبل مأمور الضرائب ويسمى التقرير الإداري في حالة عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي أو عدم قبول التعزير الذاتي.

ت- التقرير من قبل المحكمة المالية أو وزير المالية في حالة الطعن والاعتراض على التقرير.[1]

---

[1]قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، الماده(8). 1. للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو أستحقت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع. ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات. ج. المرابحة وفوائد القروض. د. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية. ه. الرواتب والأجور المدفوعة. و. مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها. ز. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة. ح. التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين (بفتح الدال) وعائلاتهم وأقساط التأمين على حياتهم ضد إصابة العمل. ط. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي. ي. نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي. ك. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيقل) أيهما أقل سنوياً. ل. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيقل) أيهما أقل سنوياً. م. النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديدة لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيقل) أيهما أقل سنوياً. ن. فروقات العملة المدنية. س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً

المجلة العصرية للدراسات القانونية – الكلية العصرية الجامعية – رام الله – فلسطين.
E-ISSN:2958-9967 P-ISSN:2958-9959 المجلد: 01 ، العدد: 02، السنة: 2023

2- يبين المشرع شرائح تستوفي الضريبة بالاعتماد على كل ذلك، بهدف تحقيق العدالة والمساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة.[1]

3- يجب على المكلف أن يقدم إقراره الضريبي خلال الشهور الأربعة الأولى من نهاية سنته المالية، مبيناً التعديلات المتعلقة بدخله الإجمالي والصافي الخاضع للضريبة، وكذلك الإعفاءات والضريبة المستحقة.

في حال قام بتقديم إقراره خلال الشهر الأول من نهاية سنته المالية منحه القانون تنزيل قدره 6% من الضريبة المستحقة، أما في حال تقديمه في الشهر الثاني يكون التنزيل 4% والشهر الثالث يكون 2% من الضريبة المستحقة، ويجوز للوزير أن يصدر تعليمات تجاه بعض الأشخاص لضرورة إقرارهم الضريبي وفي حال تخلفوا يضاف 3% من الضريبة المستحقة إلى المبلغ المطلوب منه عن كل شهر تأخير على أن لا تتجاوز سنه من تاريخ استلام الإقرار.[2]

4- أعطى المشرع الحق لمأمور التقرير برفض أو قبول الإقرار الضريبي بصوره جزئيه أو كلية حسب ما يتوفر لديه من معلومات وبيانات، وعليه يتم إثبات عدم صحة البيانات على أن يتم إبلاغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار.[3]

أو مالاً لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيقل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيقل) أيهما أقل سنوياً. ف. الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة. ص. الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمنها وما سبق تنزيله عن استهلاكها. ق. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة. ر. مخصص الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناءً على تنسيب من المدير. ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير. 2. تستبعد المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

[1] من قانون ضريبة الدخل.

[2] مادة (8) من قانون ضربة الدخل.

[3] مادة (8) من قانون ضريبة الدخل.

5- أجاز القانون للذي قدرت عليه الضريبة أن يعترض على التقرير خطياً خلال 30 يوماً من تنفيذه إشعار التقرير، وفي حال انقضى هذا المعياد يصبح التقرير قطعياً، وفي حال مضت مدة الاعتراض ومع ذلك قدم المكلف اعتراضه يجوز لمأمور التقرير تمديد هذه المدة إذا اقتنع بالأسباب كالسفر والمرض والسجن.[1]

6- أجاز القانون لأي شخص معنوي أو طبيعي أن ينيب عنه خطياً أياً من الأشخاص لتمثيله أمام الدائره الضريبية، وهذا فيه أفاده لوقت المكلفين وجهدهم.[2]

7- تُشكل محكمه خاصة تسمى (محكمة استئناف ضريبة الدخل)، تنعقد برئاسة قاضٍ لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عدل عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف، يخضعون لأحكام القضاة النظاميين وتباشر اختصاصاتهما اعتباراً من التاريخ الذي يعينه رئيس القضاة الأعلى.[3]

وهنا لا بد من الإشاره إلى أن جريمة التهرب الضريبي هي من الجرائم الاقتصادية الضارة بالمصلحة العامة، والقاعدة تقول إن مختلف الجرائم تخضع للمحاكم العادية ولم ينص القانون على محكمه مختصة للنظر في مثل هذه الجرائم، إلا أن قانون ضريبة الدخل في المادة (29) أوجدت (محكمة استئناف ضريبة الدخل) يقتصر اختصاصها في النظر في الاعتراضات المقدمة من المكلفين على التقدير الإداري للضريبة فقط.

8- أعطى المشرع الحق للوزير أو من يخوله خطياً تقسيط الضريبة بشكل حافظ على حق الخزينة العامة بناءً على طلب المكلف إذا وجدت أسباب بشرط أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط بتاريخ استحقاقه، وفي حال لم يلتزم في أحد الأقساط تصبح الضريبة مستحقه دون حاجه إلى إنذار.[4]

9- في حال حصل خطأ في مقدار المبلغ المطلوب في خزينة الدولة ودفع المكلف مبلغاً أكبر من الضريبة المستحقة (المبلغ المطلوب) يجوز له المطالبة باستردادها ولا تتمسك الدولة بهذا المبلغ.

المشرع الفلسطيني اعتبر هذه الظاهرة جريمة ضريبية لا بد من إيقاع العقوبة المناسبة من أجل تحقيق الوعي العام والخاص في الدولة. إن كثيراً من الدول شددت هذه العقوبة، وإن اتخاذ المشرع الإجراءات العقابية ضد هذا الشخص (المتهرب من الضريبة) لا تعفيه من مسؤوليته عن دفع الضريبة.

---

[1] مادة (29) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.

[2] مادة (29) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.

[3] مادة (29) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.

[4] المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011.

الخاتمة

لم يترك المشرع الفلسطيني أسوة بغيره من الأنظمة القانونية المختلفة، موضوعات الضريبة من حيث التنظيم أو التجريم، ودون الولوج للبحث بالأسباب والدوافع وراء التهرب الضريبي نجد أن النتيجة واحدة من حيث انعكاسات التهرب الضريبي على واقع الاقتصاد الوطني الفلسطيني، حيث بلغت نسبه التهرب الضريبي ما يقارب 40% من إجمالي قيمة الضرائب. وقد راح بعض المختصين إلى أكثر من ذلك حين صرحوا بأن نسبة المؤسسات التي لا تقدم كشوفاً للعاملين لديها تتراوح بين 50% إلى 60%، أي ما يكلف الخزينة الفلسطينية نصف مليار شيقل سنويا.[1]

وحتى نصل إلى مجتمع خالٍ من مرتكبي الجريمة لا بد من أن لا نكتفي بتجريم الفعل ووضع العقوبة عليه بل ضرورة القيام بتنفيذ هذه العقوبة وزيادة الرقابة الإدارية على المكلفين، والعمل على تقديم الشكوى بحق كل من يرتكب هذه الجريمة حتى يكون عبره لكل من يفكر بالتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه لخزينة الدولة، مع ضرورة التعاون الوثيق بين المكلفين جميعاً والإدارة الضريبية والمشرع، والعمل على نشر التوعية الضريبية للمواطنين.

النتائج

بعد دراسة التهرب الضريبي وأنواعه تبين لنا عدة نتائج على النحو الآتي:

1. التهرب الضريبي يشكل آثاراً ضارة من عدة وجوه، وهو يضر بخزينة الدولة لما يترتب عليه من انخفاض حصيلة الضرائب، كما يضر بالمكلفين الذين يرفضون التهرب الضريبي بينما يتهرب غيرهم ما يشعرهم بعدم تحقيق العدالة.
2. التهرب الضريبي يضر بالمجتمع من خلال إضعاف قدرة الدولة على القيام بواجباتها تجاه المجتمع، وكذلك يؤدي إلى التأثير السلبي على الاقتصاد لأنه يقلل من الإنفاق العام، وبالتالي يقل الاستثمار ويحدث كساد اقتصادي.

كل هذه الآثار يحققها التهرب الضريبي، ومن هنا يأتي دور الدولة في ضرورة مكافحة هذه الجريمة بالطرق كافة، ودراسة الأسباب التي أدت إليها والعمل على علاجها من خلال الطرق التي تم الحديث عنها في المبحث الأخير من هذه الدراسة.

---

[1] بتاريخ 2023/05/24 https://www.palestineeconomy.ps/ar .

التوصيات

بناءً على ما تقدم فإننا نقترح المقترحات الآتيه:

1- تعديل نصوص القانون بحيث تشتمل على بيان أركان جريمة التهرب الضريبي.

2- تفعيل آليات الرقابة والضبط من قبل الجهه القضائية المكلفة في تنفيذ أحكام هذا القانون.

3- نشر الوعي الضريبي لدى المواطنين.

4- تحفيز المكلفيين من خلال تفعيل نظام يمنح المكلف الملتزم بدفع الضرائب المستحقة علية في الموعد المحدد، بحيث يتم خصم نسبة معينة من مجمل الضريبة المستحقه مع مراعاة المصلحة العامة.

قائمة المصادر والمراجع:

القوانين

1. قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

الكتب والأبحاث

1. د. موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، سوريا، 1999م.
2. د. خالد شحاده الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003م.
3. د. غالب عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دار الكتب، 1965م.
4. د. صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005م.
5. صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2003م.
6. محمد عبد الله جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدين قلقيلية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004م.
7. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المجلس التشريعي الفلسطيني.
8. جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، 1999-2000م.
9. د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، 1962م، دار االنهضة، القاهرة.
10. د. صخر عبد الله الجندي، جريمة التهرب الجمركي في الفقه والقضاء، ط1، دون دار نشر، 2002م.
11. د. مصطفى كامل كيره، الجرائم التموينية، دون طبعة، دون دار نشر، القاهرة، 1983م.
12. د.عبود السراج، شرح قانون العقوبات الاقتصادي في التشريع السوري والمقارن، جامعة دمشق، دون طبعة، مطبعة طربين، دمشق، 1987م.
13. سامح مؤيد، أثر قانون ضريبة الدخل رقم (17) للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، 2022، (ص160).
14. علي حسين خلف، وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار السنهوري القانونيه والعلوم السياسية، بغداد، 2015م.
15. مروان بن مرزوق الروقي، القصد الجنائي في الجرائم المعلوماتية، مكتبة القانون والاقتصاد، السعوديه، ط1. ، 2013.
16. مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004م.

المراجع الإلكترونية

1. www.Palestineeconomy.ps